

建立国际税收清算中心制度刍议

郝联峰

【摘要】 现行国际税收制度存在如下弊端：不能有效避免双重征税，不能有效防止避税和逃税，容易滋生国际税收协定的滥用，征税成本过高等。遵循“权力独占，利益均沾”的思路建立国际税收清算中心制度，不但能够消除上述弊端，而且具有现实可行性。

【关键词】 国际税收清算中心制度 国际税收协定 税款分配标准 居民税收管辖权 来源地税收管辖权

一、现行国际税收协定和制度的弊端

(一) 现行国际税收制度不能有效避免双重征税。同一项跨国所得，大多仍要经历两次征税，首先是来源国征一次税，然后是居住国对来源国未征足的部分再补征一次税。这种做法使跨国纳税人的税负就高不就低，即如果来源国税负重，就以来源国的税负作为最终税负，居住国不再对跨国纳税人的来源国税后所得征税；如果居住国的税负重，就以居住国的税负作为最终税负，居住国还要对跨国纳税人的来源国税后所得补征一道税。这种税负就高不就低的做法，理论上说，使跨国纳税人的平均税负重于国内纳税人的平均税负，高出部分即为重复征税部分。这种国际税收制度既不符合公平原则，也不利于生产要素的国际流动和资源的有效配置。

(二) 现行国际税收协定给避税和逃税提供了契机。现行国际税收协定限制的主要是来源地税收管辖权，以便居住国在来源国行使来源地税收管辖权之后还能再征收一部分税款，但现实中余下的这部分税款居住国能否真正征收上来还是一个问题。行使来源地税收管辖权可以源泉扣缴，占尽天时地利，但要行使居民税收管辖权却不是一件很容易的事。尽管国际税收协定中一般都有情报交换条款，但其作用是有限的，往往是事发过后请求对方提供情报，而对方难以事前提供充分的情报以防止国际避税和

逃税。而且，向对方提供情报的动力本身就不大，缺乏利益激励机制。

国际避税不外乎两种思路：回避居民税收管辖权和回避来源地税收管辖权。即将居民身份变换到低税国，将所得来源地安排到低税国。其中，前一种思路更容易施行，而后一种思路则更为有效（因为前一种思路即使成功，也仍难逃脱来源国征税）。现行国际税收协定安排了两种税收管辖权，一种税征两次，就使避税者多了一种避税的方法，多了一次避税的机会，尤其是通过回避居民身份，避税很容易做到。

(三) 国际税收协定的滥用。国际税收协定的滥用是指跨国纳税人或缔约国不正当地利用国际税收协定的优惠，达到或以期达到不纳或少纳税款或获取其他私利的目的。常见的国际税收协定的滥用有如下情形：(1) 非缔约国的纳税人通过设在缔约国一方的居民公司进行活动以期获得国际税收协定中的优惠。因为缔约国一方对缔约国另一方居民所得征税一般要比对非缔约国居民所得征税优惠。(2) 改变居民身份，以期获得改变身份后的居住国与其他国家签订的国际税收协定的优惠。(3) 改变所得的类型，从而适用较低的税率。例如，一家澳大利亚纳税人是瑞士企业 A 在澳大利亚的代理商。几年后，澳大利亚纳税人开了一家分厂作为瑞士企业 A 在澳大利亚的代理商，而他自己则成为瑞士另一家企业 B 的董事，B 对澳大利亚纳税人支付较高的董事费，而 A 对澳大利亚纳税人的分厂支付较低的代理佣金。根据澳瑞签订的税收协定，澳大利亚对这笔董事费征较低的税，而瑞士则不对这笔董事费征税。由此，澳大利亚的纳税人通过将代理佣金转化为董事费的手法，达到少纳税的目的。(4) 滥用受益所有人条款。一般国际税收协定都规定，如果收款人是股息、利息、特许权使用费受益所有人，来源国对其所得征收较低的税。(5) 缔约国制定居民和非居民两套税法，滥用来源地税收管辖权。例如，根据一般国际

税收协定规定,不动产、董事费、艺术家和运动员等所得,来源国事实上享有优先征税权,如果来源国对非居民单独适用一套税负较重的税法,居住国对这部分所得就很难再行使居民税收管辖权。尤其是在国际税收协定中有税收饶让条款时,享受税收饶让的缔约国一方有可能滥用税收饶让条款,在涉外税法中制定较高的名义税率,而在实际征税时又给予非居民纳税人以较多的优惠,从而使居民税收管辖权受到极大损害。

(四) 现行国际税收协定使征税成本过高。国际税收协定一般将所得分为十几项。每一项所得又要涉及到付款人、收款人、受益所有人、发生地、常设机构和固定基地等问题,对所得进行分类不易,对分类后的所得按照现行税收协定行使税收管辖权尤为不易,从而使征税成本过高。缔约国双方对同一笔所得分别行使税收管辖权,使很高的征税成本再约翻一番。

(五) 某些国家(地区)之间由于各种原因而难以签订国际税收协定,从而无法避免双重征税和进行税务合作。例如中国和台湾岛,美国和朝鲜就是如此。

二、建立国际税收清算中心的设想

既然遵循“限制两权”(同时限制来源地税收管辖权和居民税收管辖权)的思路签订的国际税收协定和建立的国际税收制度有以上诸多弊端,而国际税收协定对避免双重征税,进行税务合作,促进国际资本、货物、人员、技术的流动等又必不可少,那么是不是可以遵循其他思路签订国际税收协定呢?我们认为遵循“权力独占,利益均沾”的思路不但可以避免以上弊端,而且具有可行性。具体做法是:(1) 权力独占。税款征收时,仅由来源国征税,居住国不对本国居民来自国外的所得征税,即征收税款时承认来源地税收管辖权的独占地位。(2) 利益均沾。分配税款时,来源国对非居民所得征收的税款由来源国和居住国分享,即按一定的标准将税款在来源国和居住国之间进行分配,尽量维护双方在现行国际税收制度下的既得利益。(3) 设立国际税收清算中心。中心成员国在中心开户,其应付其他成员国的税款和应收其他成员国的税款都可以很方便地通过中心进行结算。

我们把遵循这种思路建立的国际税收制度称为国际税收清算中心制度。对比现行国际税收制度,它具有以下优点:第一,由来源国独占税收管辖权,可

以完全避免国际双重征税,可以使国内纳税人和跨国纳税人同等纳税,符合税负公平原则。第二,来源国独占税收管辖权,可以取得较为充分的税务情报,可以源泉扣缴税款,能有效防止国际避税和逃税。第三,在国际税收清算中心制度中,国际税收协定不再占据主导地位,仅在税款分配标准(收入来源地判定标准、居民身份判定标准)上还需要签订国际税收协定。滥用国际税收协定不仅难度大而且收益小。第四,对同一笔所得,仅由来源国征税,居住国不再对其居民的国外所得征税,使征税成本大为降低。同时,设立国际税收清算中心不但可使税款清算集中、及时,而且可以使税款清算成本很低。第五,难以直接签订双边国际税收协定的国家(地区)也可以加入国际税收清算中心,享受以上种种好处。第六,在国际税收清算中心制度下,国际税收协定的签订不必再在受益所有人的判定、股息与利息的划分等等细节问题上纠缠不清,世界各国只需在税款分配标准(收入来源地判定标准、居民身份判定标准)上达成一致意见,就可以形成国际统一的税收协定,从而有利于减轻国际税收对国际市场的扭曲程度,促进生产要素的国际流动,促进资源在国际间有效率的配置。

三、建立国际税收清算中心制度的难点分析

(一) 揭示来源国对非居民所得的征税额

来源国对非居民所得征收的税款要分配一部分给居住国,在假定分配标准一定的条件下,来源国对非居民所得征收的税款越多,分配给居住国的税款一般就要越多,如果没有有效约束机制,来源国就会少报对非居民所得征收的税款,从而使居住国利益受损害。解决这个问题的一种可行办法是国际税收清算中心发行“国际税票”,来源国对非居民所得征收多少税,就要付给非居民多少盖过“税戳”的国际税票。国际税票由来源国向国际税收清算中心领取或购买,国际税收清算中心通过计算发出或卖出的国际税票量,就能大致掌握来源国对非居民所得征收了多少税款。

(二) 税款分配标准

税款分配标准直接牵涉到来源国和居住国双方的切身利益,如果找不到对双方都有利的分配标准,在不存在“超国政府”的情况下,即使国际税收清算中心制度能使来源国和居住国的总利益增大,还是无法施行。我们认为使双方都有利的分配标准能够

找到且有无穷多个。暂不考虑国际税收清算中心制度的其他优点,仅就它能比现行制度节约高昂的征税成本来分析。假设:(1)国际税收清算中心制度下能节约征税成本 C_0 (不防设现行制度下征税成本为 C_0 , 国际税收清算中心制度下征税成本为 0); (2)现行制度下, 来源国对某项非居民所得征收税款 T_A , 居住国对这项所得征收税款 T_B ; (3)国际税收清算中心制度下来源国与居住国对这项所得征收的税款的分配份额分别为 T_A' 、 T_B' ; (4)两种制度下对这项所得征收的税款不变, 即 $T_A + T_B = T_A' + T_B'$ 。如下图所示:

在国际税收清算中心制度下, 来源国和居住国可分配的税款为 $T_A' + T_B' = C'D'$, 分配点 P 只要在 $E'F'$ 之间移动, 都可以确保 $T_A' (= C'P) > CE$ (CE 为现行制度下来源国征收的税款 T_A 减去征税成本后的纯收入), $T_B' (= D'P) > DF$ (DF 为现行制度下居住国征收的税款 T_B 减去征税成本后的纯收入), 即确保来源国和居住国都比在现行制度下获得较多的纯收入。故只要分配标准 (假定其他条件不变) 所确定的分配点 P 落在 $E'F'$ 之间, 就可以使双方皆大欢喜。而这样的标准有无穷多个 (因为 $E'F'$ 间的点有无穷多个), 在现实中可通过双边谈判或多边谈判达成固定比例分配标准, 即分配比例为固定的常数; 函数比例分配标准, 即分配比例随经济发达程度、征收的税款额等经济变量的变动而变动, 使分配标准具有更强的适应性; 分类分配标准, 即对不同种类的所得设定不同的分配标准; 综合分配标准, 即对所有所得设定同一分配标准; 等等。

(三) 收入来源地判定标准和居民身份判定标准

如果各国之间不能统一收入来源地判定标准, 国际税收清算中心制度规定来源国独占征税权, 就

有可能导致一些跨国所得要纳多倍的税 (两个或两个以上国家同时认定自己是该所得的来源国), 而另一些跨国所得则不必纳税 (没有国家认定该所得来源于本国), 使国际税收清算中心制度受到威胁。如果多国之间不能统一居民身份判定标准且都实行单一居民身份制度 (即同一个纳税人不得同时是两个或两个以上国家的居民), 也会给税款分配带来困难。我们有理由认为世界各国可以统一对收入来源地的判定标准和对居民身份的判定标准。首先, 在国际税收清算中心制度中, 税款分配标准、收入来源地判定标准和居民身份判定标准都最终影响税款在各国之间的分配。各国最关切的是最终能获得多少纯收入 (税款减去其征税成本), 而不是“三个标准”本身。这就有可能使一些国家在收入来源地判定标准和居民身份判定标准上做一些让步, 作为条件, 另一些国家在税款分配标准上做一些让步, 而使各国最终获得的纯收入都不比现行国际税收制度下少 (即由“三个标准”决定的点 P 落在 $E'F'$ 内)。其次, 从国际税收协定的发展过程看, 各国对收入来源地判定标准和居民身份判定标准的认识分歧越来越小。特别是《联合国范本》和《OECD 范本》的颁布, 对统一各国认识, 指导国际税收协定的签订起了重要作用。按这样的趋势发展, 对会员国有约束力的“国际税收清算中心范本”将能统一会员国的收入来源地判定标准和居民身份判定标准。最后, 也是最根本的, 国际税收清算中心制度符合来源国和居住国双方的利益, 正是在这种利益机制的作用下, 世界各国 (现实中的国家是来源国与居住国的统一) 愿意坐到谈判桌前, 协商出统一的收入来源地判定标准和居民身份判定标准。

参考文献:

- 1 邓子基、唐腾翔:《国际税收导论》, 经济科学出版社 1988 年 12 月版。
- 2 杨斌:《比较税收制度——兼论我国现行税制的完善》, 福建人民出版社 1993 年 4 月版。
- 3 David A. Ward, Abuse of Tax Treaties 1994 Davies Ward & Beck, Toronto, Ontario, Canada

(在本文写作过程中, 得到杨斌教授的精心指导, 特此附志)

(作者郝联峰, 厦门大学财金系硕士研究生)

责任编辑: 王焱